

GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : **17794 C**
Inscrit le 22 mars 2004

Audience publique du 23 septembre 2004

**Recours formés par Madame
contre trois bulletins de l'impôt sur le revenu
émis par le bureau d'imposition Luxembourg X
de la section des personnes physiques
en matière d'impôt sur le revenu
- Appel -
(jugements entrepris du 16 février 2004, n°s 16499, 16500 et 16501 du
rôle)**

Vu la requête d'appel, inscrite sous le numéro 17794C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 22 mars 2004 par Maître Georges Pierret, avocat à la Cour, au nom de Madame, demeurant à B-..., ayant élu domicile à L-..., dirigée contre trois jugements rendus par le tribunal administratif en date du 16 février 2004, par lesquels il a déclaré non fondé les trois recours en réformation introduits contre trois bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 1999, 2000 et 2001, émis tous les trois en date du 17 octobre 2002 par le bureau d'imposition Luxembourg X de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, après le silence gardé par le directeur de l'administration des Contributions directes à la suite d'une réclamation introduite par lettre du 11 novembre 2002 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 22 avril 2004 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au nom de l'appelante au greffe de la Cour administrative le 24 mai 2004 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les jugements entrepris ;

Où le conseiller en son rapport, Maître Pierre Medinger, en remplacement de Maître Georges Pierret, et Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie Klein en leurs plaidoiries respectives.

Par requêtes séparées, inscrites sous les numéros 16499, 16500 et 16501 du rôle et déposées au greffe du tribunal administratif le 5 juin 2003, Madame a fait introduire trois recours tendant à la réformation de trois bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 1999, 2000 et 2001, émis le 17 octobre 2002 par le bureau d'imposition Luxembourg X de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes suite au silence gardé par le directeur de l'administration des Contributions directes à la suite d'une réclamation introduite par lettre du 11 novembre 2002.

Par jugements rendus le 16 février 2004, sous les numéros 16499, 16500 et 16501, le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties, a déclaré les recours en réformation non justifiés et en a débouté Madame

Le tribunal a refusé de faire droit aux trois demandes ayant des objets identiques de Madame, ayant son domicile fiscal en Belgique, tendant à voir porter en déduction de ses revenus imposables au Luxembourg les « *charges d'intérêts sur [son] emprunt immobilier* », en procédant à un recalcul de sa base imposable, en décidant que l'article 24, paragraphe 4 de la Convention belgo-luxembourgeoise préventive des doubles impositions du 17 septembre 1970 prévoit – sur demande – une méthode spécifique de détermination du taux d'impôt luxembourgeois applicable aux revenus sur lesquels un résident belge est imposable au Grand-Duché de Luxembourg et qu'il n'a nullement pour vocation de modifier les critères d'imposabilité d'un revenu au Grand-Duché, de sorte que le raisonnement de l'actuelle appelante est vicié à sa base, en ce qu'elle confond la fixation de la base imposable, qu'elle entend voir modifier, et la fixation du taux d'imposition applicable. Le tribunal a encore relevé dans ce contexte qu'il ne se dégage d'aucun élément d'appréciation qui lui a été soumis qu'avec sa déclaration ou par la suite, l'actuelle appelante ait formulé une demande expresse devant le bureau d'imposition tendant à se voir appliquer le taux spécial tel que prévu par l'article 24, paragraphe 4 précité de la Convention belgo-luxembourgeoise, étant entendu que pareille demande ne saurait se dégager implicitement d'une demande de déduction de frais ou dépenses, ni intervenir pour la première fois dans le cadre de la procédure de réclamation devant le directeur de l'administration des Contributions directes, voire devant le juge administratif.

En date du 22 mars 2004, Maître Georges Pierret, avocat à la Cour, a déposé une requête d'appel en nom et pour compte de Madame, inscrite sous le numéro 17794C du rôle, par laquelle la partie appelante sollicite la réformation des jugements prononcés sous les numéros 16499, 16500 et 16501 du rôle.

A l'appui de sa requête d'appel, l'appelante rappelle qu'elle souhaitait obtenir la déduction des charges d'intérêts (intérêts débiteurs) relatives à un emprunt contracté pour l'acquisition d'une habitation sise à l'étranger, à savoir en Belgique, qui serait occupée par un contribuable non résident et elle reproche aux premiers juges de ne pas avoir fait application de la solution se dégageant d'un jugement ... prononcé par le tribunal administratif en date du 22 décembre 1999, sous le numéro 11111 du rôle, suivant lequel il y aurait lieu de prendre en considération en vue de la détermination du revenu global d'un contribuable, non seulement les revenus positifs, mais également les revenus étrangers, même négatifs, notamment ceux se dégageant de la location d'un immeuble sis à l'étranger. Elle reproche plus particulièrement aux premiers juges d'avoir fait une mauvaise application de l'article 24, paragraphe 4 de la Convention belgo-luxembourgeoise en combinaison avec l'article 134 de la loi de l'impôt sur le revenu, qui permettraient la prise en compte de revenus étrangers négatifs. Elle fait encore valoir que des cas similaires au sien se seraient vus appliquer le traitement fiscal tel que sollicité par elle, de sorte qu'il y aurait lieu d'éviter une discrimination flagrante qui lui serait défavorable.

Quant au fait qu'elle n'aurait pas formulé une demande expresse tendant à se voir appliquer l'article 24, paragraphe 4 de la Convention belgo-luxembourgeoise, l'appelante estime tout d'abord qu'elle n'aurait pas eu à remplir une déclaration d'impôt et que si elle l'a fait volontairement, elle l'aurait fait pour que soient prises en compte certaines déductions particulières, mais qu'elle n'aurait pas pu solliciter la déduction afférente du fait que la déclaration fiscale ne prévoyait pas de « *case à cocher* » afin de solliciter l'application de l'article 24 paragraphe 4 précité. Enfin, elle fait soutenir qu'elle aurait oralement sollicité auprès du préposé de son bureau d'imposition l'application de la disposition litigieuse, ce qui serait établi par le fait qu'il serait mentionné sur ses bulletins d'imposition que les impositions fixées par le bureau diffèrent des déclarations notamment quant aux intérêts relatifs au prêt de sa maison.

Dans son mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour le 22 avril 2004, le délégué du Gouvernement conclut à la confirmation des jugements entrepris.

Après avoir estimé, d'une part, qu'il n'appartient pas à l'appelante de se substituer à la Cour administrative en lui imposant une jonction des trois affaires, alors qu'une telle jonction n'avait pas été ordonnée par le tribunal administratif, de deuxième part, que la Cour devrait prendre acte de ce que l'appelante ne demeure plus en Belgique mais à Dudelange et, de troisième part, que l'Etat demande formellement acte de ce que l'administration des Contributions directes n'était pas une autorité mais un simple corps de fonctionnaires sans personnalité juridique, de sorte qu'elle ne pouvait pas être condamnée aux frais et dépens des instances engagées par les requêtes sous analyses devant la Cour, le représentant étatique sollicite le rejet de la demande originaire de « *déduction des charges d'intérêts* » par adoption pure et simple des motifs retenus par le tribunal, en estimant encore, quant à la question de savoir si l'appelante avait expressément sollicité l'application de l'article 24, paragraphe 4 de la Convention belgo-luxembourgeoise, que le simple fait de procéder à une déclaration volontaire de primes d'assurance et de charges d'intérêts ne suffit pas pour établir que le contribuable en

question sollicite en réalité l'application de l'article 24, paragraphe 4 précité, au titre duquel tous les revenus généralement quelconques aux fins de la détermination du taux moyen devraient être déclarés par le contribuable de la même manière que s'il était un contribuable résident. Enfin, en ce qui concerne le traitement illégal qui aurait été réservé à l'appelante du fait de son traitement différent par rapport à d'autres contribuables, le délégué du Gouvernement soutient qu'il ne pourrait y avoir d'égalité que dans le cadre de la légalité.

En date du 24 mai 2004, l'appelante a fait déposer un mémoire en réplique au greffe de la Cour administrative. Elle sollicite notamment la jonction des trois affaires jugées par les jugements inscrits sous les numéros 16499, 16500 et 16501 du rôle, contre lesquels elle a introduit une seule requête d'appel, d'autant plus que le tribunal aurait tranché les litiges en question sur base d'une motivation identique. Quant à son lieu du domicile, elle fait soutenir qu'elle habiterait toujours la commune de ... en Belgique et qu'elle aurait simplement fait une élection de domicile à ... pour les besoins de la présente procédure contentieuse. Pour le surplus, elle se réfère aux développements contenus dans sa requête d'appel.

Dans le cadre de l'analyse de la recevabilité de la requête d'appel sous analyse, la Cour administrative est tout d'abord amenée à prendre position par rapport au reproche soulevé par le délégué du Gouvernement et qui a trait au fait que la requête d'appel est dirigée contre trois jugements différents du tribunal administratif, la partie appelante tendant à imposer ainsi à la Cour une jonction de trois affaires différentes, non ordonnée par elle antérieurement.

S'il est vrai que tout appel dirigé contre un jugement de première instance doit en principe être introduit par une requête d'appel séparée, la partie appelante est cependant autorisée à déférer à la Cour administrative différents jugements par une même requête, à partir du moment où les jugements en question ont été rendus entre les mêmes parties et présentent entre eux un lien de connexité suffisamment étroit, de sorte qu'il est dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice de rendre un seul et même arrêt de la Cour pour traiter les appels dirigés contre les différents jugements. Tel est le cas lorsque les jugements ont eu à traiter des demandes ayant eu un objet identique et lorsque les décisions respectivement prises par le tribunal se basent sur exactement le même raisonnement juridique.

En l'espèce, il échet de constater que s'il est vrai que les trois requêtes séparées introduites auprès du tribunal administratif en date du 5 juin 2003, inscrites respectivement sous les numéros du rôle 16499, 16500 et 16501 visaient trois bulletins différents de l'impôt sur le revenu, émis par le bureau d'imposition Luxembourg X de la section des personnes physiques à l'égard de Madame, il n'en reste pas moins que les critiques soumises aux premiers juges à l'encontre des trois bulletins concernent une seule et même question juridique à laquelle non seulement les trois bulletins en question, mais également le tribunal administratif ont apporté une réponse unique.

Il s'ensuit que la Cour administrative est en réalité amenée à prendre position par rapport à cette seule question juridique, qui se pose de la même manière pour les trois bulletins litigieux, de sorte qu'il est effectivement dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice de statuer dans la présente espèce par un seul et même arrêt.

Il s'ensuit que le reproche soulevé par le délégué du Gouvernement est à écarter.

Comme aucun autre reproche n'a été soulevé quant à la recevabilité de la requête d'appel sous analyse, et comme aucun reproche de nature à être soulevé d'office par la Cour n'a été constaté par celle-ci, la requête d'appel est recevable pour avoir été introduite par ailleurs dans les formes et délai prévus par la loi.

L'article 24 § 4 de la Convention belgo-luxembourgeoise dispose qu' *« une personne physique, résidente en Belgique, qui, conformément aux articles 7 et 14 à 19, est imposable au Luxembourg du chef de plus de 50 % de ses revenus professionnels, est, sur sa demande, imposée au Luxembourg, en ce qui concerne ses revenus y imposables, conformément aux articles 6, 7 et 13 à 19 de la Convention, au taux moyen d'impôt qui, compte tenu de sa situation et de ses charges de famille et du total de ses revenus généralement quelconques, lui serait applicable si elle était un résident du Luxembourg »*.

Il appert à la lecture dudit article qu'il prévoit – sur demande – une méthode spécifique de détermination du taux d'impôt luxembourgeois applicable aux revenus sur lesquels un résident belge peut devenir imposable au Grand-Duché de Luxembourg et qu'il n'a nullement pour vocation de modifier les critères d'imposabilité d'un revenu au Grand-Duché.

L'octroi de l'option telle que prévue par l'article 24 paragraphe 4, à savoir l'application du taux spécial prévu par ce même article, nécessite cependant une demande expresse devant le bureau, de sorte que c'est *a priori* à juste titre que le délégué du Gouvernement relève que pareille demande ne saurait se dégager implicitement d'une déclaration de dépenses ou d'une demande de déduction, ni intervenir pour la première fois dans le cadre de la procédure de réclamation devant le directeur de l'administration des Contributions directes, voire devant le juge administratif.

Ainsi, il n'appartient pas aux autorités luxembourgeoises de supposer l'existence d'une demande au sens de l'article 24, paragraphe 4, puisqu'une telle demande peut avoir des conséquences autrement plus importantes que celles liées au simple fait d'obtenir la déduction de ses revenus imposables au Luxembourg de charges d'intérêts sur un emprunt immobilier contracté au sujet d'un immeuble situé en Belgique, de sorte que seule une demande expresse formulée par le contribuable devant le bureau d'imposition est de nature à établir la volonté de celui-ci de se voir appliquer l'article 24, paragraphe 4 précité.

A ce sujet, il y a lieu de souligner que le régime prévu par l'article 24, paragraphe 4 de la Convention belgo-luxembourgeoise ne constitue pas un droit dans le chef du contribuable

que l'administration serait tenue d'appliquer d'office au contribuable susceptible d'en bénéficier, mais une option, pas nécessairement plus favorable au contribuable, que celui-ci doit explicitement déclarer vouloir exercer, même si cette déclaration n'est pour sa part soumise à aucune formalité. Si l'option est exercée dans le sens d'une imposition au Luxembourg, elle a pour conséquence l'obligation de déclaration des revenus universels du contribuable concerné aux fins de calcul du taux moyen visé par ledit article 24, paragraphe 4.

Force est de constater en l'espèce que s'il est vrai que les déclarations pour l'impôt sur le revenu des années 1999, 2000 et 2001 comportent à la ligne 105 l'indication, « *concernant les dettes et les intérêts débiteurs* », suivant laquelle l'appelante a contracté un prêt immobilier relatif à la construction d'une maison d'habitation et qu'elle y a joint des attestations fiscales relatives au crédit logement portant sur les années d'imposition en question, ainsi qu'une photocopie de l'acte notarié d'ouverture de crédit afférente, il n'en demeure pas moins que l'appelante n'a pas indiqué, à la ligne 82 des différentes déclarations d'impôt, ni à aucune autre ligne desdits formulaires, les intérêts débiteurs payés au sujet dudit crédit immobilier et qu'elle n'a pas soumis en annexe des différentes déclarations d'impôt une demande expresse au sens de l'article 24, paragraphe 4 précité. Il ne ressort par ailleurs pas non plus des autres pièces du dossier se trouvant à la disposition de la Cour que l'appelante aurait par un quelconque autre moyen formulé une telle demande.

Le simple fait que les bulletins d'impôt litigieux relatifs aux années 1999 à 2001 comportent l'indication, en bas de page, que les intérêts « *prêt maison* » sont non déductibles pour les années fiscales en question, n'est pas à lui seul suffisant pour voir constater l'existence d'une demande expresse à formuler au sens de l'article 24, paragraphe 4 de la Convention belgo-luxembourgeoise, afin de le rendre applicable.

Il suit de ce qui précède que l'appelante s'est contentée d'indiquer dans ses différentes déclarations pour l'impôt sur le revenu des années 1999 à 2001, le montant des intérêts débiteurs relatifs à son emprunt hypothécaire et qu'elle a omis de demander, ne serait-ce que d'une manière informelle, l'application de l'option prévue par le prédit article 24, paragraphe 4 de la Convention belgo-luxembourgeoise, et ce contrairement au cas d'espèce ayant donné lieu au jugement invoqué par la demanderesse, qui concerne un cas dans lequel le contribuable avait expressément sollicité l'application du susdit article par courrier annexé à sa déclaration de revenu.

Il y a encore lieu de relever que le simple fait que le formulaire des déclarations fiscales mis à disposition des contribuables, afin de leur permettre de déclarer leur situation fiscale à l'administration compétente, ne contient pas de case spécifique à remplir afin de demander l'application de l'article 24, paragraphe 4 précité, ne saurait à lui seul être de nature à dispenser les contribuables concernés du respect de l'article 24, paragraphe 4 en question qui prévoit une obligation spécifique telle que relatée plus particulièrement ci-avant.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que la requête d'appel est à déclarer non fondée et que les jugements entrepris du 16 février 2004, inscrits sous les numéros du rôle 16499, 16500 et 16501 sont à confirmer.

Par ces motifs,

La Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties à l'instance ;

reçoit la requête d'appel du 22 mars 2004 en la forme ;

la dit cependant non fondée et en déboute ;

partant **confirme** les jugements entrepris du 16 février 2004, inscrits sous les numéros du rôle respectifs 16499, 16500 et 16501 dans toute leur teneur ;

condamne l'appelante aux frais et dépens de l'instance d'appel.

Ainsi jugé par :

Marion Lanners, présidente,
Christiane Diederich-Tournay, premier conseiller,
Carlo Schockweiler, conseiller, rapporteur,

et lu par la présidente en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en-tête, en présence du greffier en chef de la Cour Erny May.

le greffier en chef

la présidente